

世界 税制事情

イギリス

ア
ー
ン
ス
ト
・
ア
ン
ド
・
ヤ
ン
グ
ロ
ン
ド
ン
事
務
所

中
川
洋

英国税制の概要

英国の税制は、国税を中心とした法体系となっています。主な地方税は、日本の固定資産税に相当するビジネス・レイツ（事業用不動産に対し課税）及びカウンシルタックス（居住用不動産に対し課税）以外は存在しません。

国税は、直接税と間接税に大別され、主たる直接税としては個人所得税、社会保険、相続・贈与税及び法人税が、間接税としては、付加価値税（VAT）、関税及び印紙税等が掲げられます。

英国は慣習法（Common Law）制度の国であり、700年余りにわたって積み上げられた裁判所の判例及び各種慣行に基づく判断が法律の基本的原則の役割を担っています。税法でも慣習法の影響が多く見られ、税法固有の文言は、特に定義されている場合を除き、一般的な英語に基づいて解釈されます。しかし、一般的な英語自体が必ずしも明確でない場合が多いため、解釈につき、税務当局と納税者の間で論争となるケースが少なくありません。

法人税

英国法人及び「管理支配の中心（Central management and control）」が英国にある法人⁽¹⁾は英国居住者とみなされ、全世界所得に対して法人税が課されます。課税所得は英国会計基準によって算定された会計上の利益を起点として算定されますが、2005年1月1日以降に開始した事業年度から国際会計基準に基づいて算定された利益も起点として認められています。課税所得には単一税率が適用され、現行の標準法人税率は28%⁽²⁾です。日本と同様に申告納税制度を採用し、申告期限は事業年度終了後1年以内で、期限後申告の

場合には所定のペナルティーが課されます。

中間納付は、日本と違い、大会社の場合、当事業年度の見積所得を事前に見積もり、4回の分割納付をする必要があります。

税務上の欠損金は、事業活動から生じた欠損金とキャピタルロスとで取扱いが異なり、事業活動から生じた欠損金の場合、無期限の繰越及び1年間（一定金額までは3年間）の繰戻しが可能です。

1 外国配当免税制度

昨今の欧州裁判所における判決への対応や投資立国への政策の一環として、英国政府は、英国以外の子会社からの配当につき、従来の外国税額控除制度に替えて、外国配当免税制度を導入しました。当該制度は、2009年7月1日以後に英国以外の外国子会社から受ける配当に対し適用されます。附帯する租税回避措置や一定の例外規定はありますが、原則として受取配当は100%免税となりますので、本制度の導入により、後述する実質的株式持分免税制度（Substantial Shareholders Exemption）制度と併せて、オランダ等の資本参加免税制度と同等の制度が実質的に英国にも存在することになったといえます。

ただし、本制度は、他国の資本参加免税制度の要件と違い、一定の株式保有要件を設けていませんので、日本のタックスヘイブン対策税制の対象とされるリスクがあります。英国の持株会社の形態（純粋持株会社 VS 事業持株会社）により合算課税のインパクトが変わる可能性もありますので、本制度を適用する際には、事前に日本のタックスヘイブン対策税制の適用リスク及び適用された場合のインパクト等を検証されることを推奨致します。

2 実質的株式持分免税制度 (Substantial Shareholders Exemption)

英国では、多国籍企業グループの持株会社を誘致する目的から、株式等の譲渡取引に関する免税制度が設けられています。本制度は、事業会社又は事業会社グループに属する会社により、他の事業会社又は事業会社の持株会社が発行する株式の譲渡が行われた際に発生するキャピタルゲイン・ロスにつき適用^③されます。事業会社の定義については、詳細な規定が設けられていますが、グレーな部分が多く、実務上は、事業ごと、会社ごとにケースバイケースで判断しているのが現状です。こうした状況を踏まえ、税務当局は、本制度の適用に対し、事前承認（Tax Clearance）を与えることを許可しています。

3 グループ税制

英国では、連結納税制度は存在しませんが、「グループリリーフ」と呼ばれる75%グループ会社間での利益と損失の相殺を認める制度があります。

75%グループとは、75%以上の資本関係を有するグループを指し、外国法人を介したグループにも適用されます。したがって、共通の日本の親会社に75%以上を保有されている英国法人間でも適用可能です。

なお、マークス&スペンサーに関する欧州裁判所の税務判決に伴い、従前は英国法人間のみ限定されていた制度の適用が、EU加盟国にまたがるグループ間にまで範囲が拡大されています。ただし、非常に限られた条件の下での適用となり、欧州委員会はこの改正につき、否定的な態度を示しています。

キャピタルゲイン課税についても、一定のグループ内でのキャピタルゲイン課税対象資産（Chargeable asset）の譲渡については、その譲渡対価にかかわらず、キャピタルゲイン・ロスの認識を当該資産がグループ外部に

売却されるまで繰り延べることができる制度⁴⁾があります(ノーゲイン・ノーロスルール)。

4 租税条約と源泉税課税

非居住者及び外国法人宛に支払う配当等に係るイギリス国内法による源泉税率は次のように定められています。

配当：0%，利子：20%，使用料：20%

なお配当については、日英租税条約で5%又は10%の軽減税率が規定されていますが、上記のように国内法にて0%と規定されているため、源泉課税は行われません。また、使用料についても、特典条項等の要件を満たすことにより免税となります。利子に関しては、所定の手続きにより、10%（利子の受益者が銀行等一定の場合には免税）まで軽減することができます。

外国配当免税制度の導入により、英国に持株会社を置く場合には、ほとんどのケースで持株会社傘下の会社からの配当は免税となり、かつ、外国の親会社への配当についても源泉課税が行われないため、より税効果的な資金還流が可能となりました。

5 移転価格税制

英国の移転価格税制の主な特徴として、クロスボーダー取引のみではなく、英国内取引に対しても独立企業間価格原則が適用されることが掲げられます。また、過少資本税制も他国と違い、移転価格税制の中に規定され、英国内での関連者間借入についても当該制度の対象となります。

なお、文書化が義務付けられ、過少資本に係る文書化も必要となります。文書化は税務申告の時までに準備しなければならず、準備しなかった場合には、最高£3,000のペナルティーが自動的に課され、これに加えて納税

額を基礎とするペナルティーが課される可能性があります。英国の過少資本税制は他国と違い、特段のセーフハーバールールは設けておらず、独立企業間価格原則のみに基づいて各々のケース毎に検討されます。したがって、英国では、移転価格の事前確認制度(Advance Pricing Agreements, “APA”)の他に過少資本における事前合意制度(Advance Thin Capitalization Agreements, “ATCA”)があります。

ATCAでは、通常5年ほどにわたる合意を結ぶことが可能で、かつ、税務当局側もATCAの利用を促進していますので、ATCAを積極的に活用し、所定の負債・資本比率に縛られることなく、負債比率を合法的に増加させる税務プランニングも多く見受けられます。

なお、2008年より税務当局に正式の移転価格専任チームが発足し、移転価格調査に関し、より専門的なアプローチが取られています。

6 税務調査

税務調査の時効は、原則として申告期限(中小法人の場合には申告書提出日)から12か月以内と⁵⁾されていますが、適正な税額が課されていない場合等には、事業年度終了後から6年以内と延長されます。なお、重要な不正が発覚した場合等には、税務当局は、事業年度終了後21年まで遡って調査をする権限を有しています。

近年、税務当局は大規模複合企業に対し、税務リスクの格付けを実施し、ハイリスクと格付けされた場合には、税務当局による調査の頻度が増加するといわれています。一般的に、業務が複雑で、英国グループ会社間での一貫した税務機能や税務担当者が欠如している場合には、ハイリスクと格付けされる傾向があります。

所得 税

イギリスの個人所得税も申告納税方式を採用しています。税務年度は非常にユニークで、毎年4月6日から翌年の4月5日までとなります。申告期限はその翌年1月31日（ペーパーベースでの申告の場合には税務年度終了年度の年10月31日）までとなります。

課税所得の範囲は、個人の永住地や居住性等により決定され、英国居住者の場合、税務上のステータスに応じて、全世界所得^⑥が課税対象となる「全世界課税ベース」又は英国内源泉所得若しくは英国外源泉所得で、英国内で支払われたもの若しくは英国に送金されたものを課税対象とする、「送金課税ベース」のいずれかで課税されることとなります。

現行の所得税の最高税率は40%ですが、2010年4月6日以降は50%に引上げが予定されています。また、併せて、課税所得が£100,000を越える個人に対しては、基礎控除（現行£6,475）が段階的に引き下げられる予定です。

月次の源泉所得税は、社会保険料（National Insurance Contribution, “NIC”）と併せて徴収され、翌月19日まで（銀行送金の場合には22日）に納付する必要があります。また、雇用者のみが、現物支給のベネフィットに対して支払うNICもあります。ただし、日本人駐在員の場合、日英社会保障協定に基づく証明書を所持することを条件にNICは通常免除されます。

なお、税務当局は、ネット保証されている駐在員のみに対し、通常の源泉税額等の算定に代えて、税務年度の初めに年間雇用所得を見積もり、当該見積雇用所得に基づき、毎月（一定の場合には四半期毎）の源泉税額及びNICを算出し、年度末に実際額との調整を行うモディファイドペイロールと呼ばれる制度の利用を許可しています。

付加価値税（VAT）

英国のVATは、欧州共同体（EC）への加盟条件の一つとして、1973年に導入されました。現在の標準税率は15%ですが、これは、景気回復策の一環として昨年12月に暫定的に引き下げられたもので、2010年1月1日より、元の17.5%に戻ります。

標準税率の他に、光熱費等一定のものについては、軽減税率として5%が適用され、また、免税取引（食料品、物品の輸出、下水道サービス等）の場合には0%が適用されます。

英国で事業を営む者（個人、パートナーシップ、法人等）は、その過去12か月間の課税対象売上^⑦が登録基準額を超えた場合等には、英国でVAT登録をしなければなりません。VAT登録は英国内で事業を営む外国法人にも等しく適用され、英国内に事業施設を有するか否かを問いません。

VAT登録をした場合には、申告・納付義務が課され、原則的には、各課税期間（標準的な課税期間は3か月）の翌月末日までに申告納付する必要があります。また、VAT登録時業者は、英国のVAT違反に対する厳格なペナルティー制度の適用を受けることとなります。

なお、VATに関する会計記録及びVATインボイス等の証憑の保存期間は税務当局との特別な合意がない限り、最低6年間となります。

EU域内の取引については、顧客が他のEU加盟国のVAT登録時業者であれば、一定の要件^⑧を満たすことにより、0%を適用することができます。当該要件を1つでも満たさない場合には、英国国内での販売とみなされ、国内取引と同様の取扱いとなります。

最後に、2010年より事業者間（B to B）でのクロスボーダーのサービス提供に係る課税地の変更や還付申請手続きの簡素化、ECセールスリストの範囲の拡大等、大規模な改

正が見込まれています。

最近の日系企業の動向

英国でも、昨今の経済不況の煽りを受け、英国内の工場の一時的な操業停止や閉鎖、英国での既存事業の売却、英国子会社の清算等を実施又は検討されている日系企業が数多く見受けられます。その反面、コスト削減、コーポレートガバナンスの強化、効率的な組織体制等の観点から、抜本的に欧州内での組織の見直しを図り、再編策の一環として、英国に欧州の統括会社を移す動きも強まっています。

その要因としては、言語が英語であること、教育水準の高い人材、政治的な安定、法人所得に係る地方税がないこと、支払配当に対して源泉税が課せられないこと、フレキシブルなグループ税制、そして海外投資家から見て低税率であること等の理由から英国を欧州のビジネス拠点として位置づける従来のインセンティブに加えて、今般の外国配当免税制度の創設も掲げられます。

特に、ほぼ時期を同じくして導入された日本の外国子会社配当等益金不算入制度下においては、子会社等が支払った外国法人税額及び配当に係る源泉税額は日本の親会社において追加の税務コストとなることから、今般の英国の改正は日系企業にとっても、非常に魅力的なものになっています。

しかし、税収ニュートラルを狙う反対措置として英国のCFCLルール（引締め、新たな支払利子の損金算入制限規定（Worldwide Debt Cap Rule））が創設されることや上述した日本のタックスヘイブンを対策税制の適用リスクが考えられるため、具体的に再編を実施

する際には、これらの反対措置に係るインパクト等について、十分な事前検討を行うことが必要です。

（注）

- (1) 租税条約による救済措置がある場合を除きません。
- (2) 一定の方法により算定した課税所得が£300,000から£1,500,000未満の場合には、段階的に21%から28%迄の軽減税率が適用可能です。
- (3) 譲渡に先立つ2年間のうち、12か月にわたって10%以上保有している事が必要です。
- (4) 譲渡を受けた会社が譲渡を受けてから6年以内にグループから脱退する場合には、その直前にキャピタルゲイン課税が行われます。
- (5) 期限後申告及び修正申告の場合は、申告日から1年を経過した日以降、1月末日、4月末日、7月末日もしくは10月末日の内、最も早く到来する日までとなります。
- (6) 所得にはキャピタルゲインを含みません。送金課税ベースの所得も同様となります。
- (7) 毎年の予算案により変更。2009年度は£68,000となっています。
- (8) 例えば、物品の販売の場合、顧客からVAT登録番号、国コード（Country prefix）を入手し、これらをセールスインボイスに記載し、物品等が他のEU加盟国に出荷された事を証明する資料を保存する事が必要です。

【執筆者紹介】

中川 洋（なかがわ ひろし）
新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
東京事務所を経て、アーンスト・アンド・ヤング
ロンドン事務所に勤務。

国際税務及びトランザクションタックスを専門とし、在英日系企業又は英国進出を検討している日系企業に対し、日英の税務の観点から幅広いアドバイスを提供。